

Télétravail à l'étranger et établissement stable : l'OCDE précise sa vision

Les conventions fiscales sont des accords bilatéraux destinés à éviter la double imposition et à répartir les droits d'imposer entre les deux Etats signataires (l'un étant celui de la source du revenu et l'autre celui de la résidence du contribuable). S'agissant des bénéfices d'entreprise : l'Etat où l'activité est exercée (source) ne peut taxer les profits que si l'entreprise y dispose d'un « établissement stable » (ES), notamment constitué en cas d'installation fixe d'affaires. A défaut, l'imposition des bénéfices relève, en principe, de l'Etat de résidence de l'entreprise.

Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'est pas une norme directement applicable, mais il inspire la majorité des conventions, et ses Commentaires servent de mode d'emploi pour interpréter les clauses, fussent-ils postérieurs à l'adoption de la convention concernée (CE plén. 11/12/2020 n° 420174, Sté Conversant International Ltd).

La mise à jour 2025 (adoptée le 18 novembre 2025) ajoute une nouvelle section aux Commentaires de l'article 5, intitulée « Travail transfrontalier à domicile ou dans un autre lieu pertinent ».

Pourquoi est-ce important ? Le télétravail transfrontalier s'est banalisé : nombreux sont les salariés ou indépendants qui travaillent depuis leur domicile à l'étranger, depuis leur résidence secondaire, une location de vacances ou le domicile d'un proche.

Jusqu'alors, les Commentaires estimaient qu'un bureau à domicile n'était un ES d'une entreprise étrangère que (i) s'il était utilisé en continu pour l'activité de l'entreprise et (ii) à la demande de l'employeur ; un télétravail occasionnel ou décidé par le salarié ne suffisait pas à objectiver un tel ES.

La mise à jour des Commentaires change quelque peu la donne en élargissant la notion de domicile à d'autres lieux pertinents (résidence secondaire, location de vacances, etc.), et en introduisant une grille d'analyse intégrant des seuils de matérialité permettant de clarifier les circonstances dans lesquelles le domicile d'une personne physique peut constituer un lieu d'affaires de l'entreprise pour laquelle elle travaille. Les Commentaires posent d'abord un principe simple : « le seul fait que le domicile (ou tout lieu pertinent) soit utilisé par un individu (un salarié par exemple) ne doit pas conduire automatiquement » (§ 44.6) à y voir une installation d'affaires. Le domicile « n'est généralement pas considéré comme une installation d'affaires » si l'individu y travaille « moins de 50 % de son temps de

travail total pour cette entreprise au cours d'une période de douze mois commençant ou se terminant pendant l'année fiscale considérée » (§ 44.8). A partir de 50 % de temps de travail dans l'autre juridiction, un ES dans cette juridiction pourra être objectivé dès lors qu'il existe une « raison commerciale » justifiant le télétravail à l'étranger ou à défaut, d'autres circonstances. Les Commentaires précisent que permettre le télétravail uniquement pour « obtenir ou conserver les services » d'un salarié, ou « uniquement pour réduire ses coûts », n'est pas un motif commercial (§ 44.15 et 44.16). A l'inverse, il peut y en avoir un si la présence dans l'Etat du domicile facilite réellement l'activité de l'entreprise : réunions avec des clients, prospection, gestion de fournisseurs, interactions en temps réel sur d'autres fuseaux horaires, accès à des compétences, etc. L'OCDE précise aussi ce qui ne suffit pas : de brèves visites occasionnelles chez un client, la seule présence de clients ou de fournisseurs.

Les exemples ajoutés sont parlants : 30 % de télétravail depuis un Etat ne devrait pas suffire ; 80 % avec des réunions régulières avec des clients dans l'Etat conduit, en principe, à un ES ; 60 % sans lien opérationnel particulier avec l'Etat n'y conduit pas.

La mise à jour 2025 apporte des repères bienvenus, mais elle ne dispense pas d'une analyse au cas par cas, puisque les Commentaires ne lient pas juridiquement les Etats et peuvent être reçus différemment d'une juridiction à l'autre (certains Etats ayant notamment formulé des réserves ou observations). Concrètement, la bonne pratique consiste à raisonner traité fiscal par traité fiscal, et situation par situation, à documenter la raison du télétravail (exigence de l'entreprise ou convenance personnelle), et à suivre les jours effectivement travaillés à l'étranger. Surtout, ces clarifications ne ferment pas tous les débats et n'épuisent pas, par exemple, les effets cumulatifs lorsque plusieurs salariés télétravaillent dans un même Etat, au point de dessiner une présence plus structurée de l'entreprise étrangère. ■



Par Mathieu Selva-Roudon,
avocat associé



et Marie-Gabrielle du Bourblanc,
avocate counsel,
LPA Law